

УДК 338.512

РЕГУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХЛЕБОПЕКАРНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

И.О. БАРАНЦЕВИЧ*(Академия управления при Президенте Республики Беларусь, Минск)*

Рассматриваются теоретические и практические вопросы регулирования затрат на предприятиях хлебопекарной промышленности, раскрыт их механизм, проанализированы различные методы распределения затрат. Приводится мнение о том, что действующие методические подходы к планированию и калькулированию (формированию) затрат на предприятиях хлебопекарной промышленности требуют адаптации к изменяющимся условиям производства и требованиям рыночной экономики. Применение новых подходов к методам учета, анализа и контроля затрат создаст возможность управлять себестоимостью продукции и решать задачи эффективного управления предприятиями хлебопекарной промышленности с целью увеличения объемов производства, расширения рынков сбыта и повышения конкурентоспособности продукции.

Введение. Хлебопекарная промышленность вместе с другими отраслями агропромышленного комплекса (АПК) решает ответственные задачи обеспечения продовольственной безопасности и стабилизации продовольственного рынка страны. Производя продукцию стратегического значения, хлебопекарные предприятия вносят существенный вклад в обеспечение стабильности социальной среды в условиях либерализации цен и снижения платежеспособного спроса.

В современных условиях перехода к рыночным отношениям возникает необходимость точно и гибко решать основные вопросы предприятий – производство качественной продукции с минимальными затратами с целью повышения их конкурентоспособности, устойчивости финансового состояния и платежеспособности. В последнее время в теории и практике западного учета все большее внимание уделяется распределению косвенных расходов, так как их доля в себестоимости продукции стала стремительно возрастать.

Анализ отечественных и зарубежных научных материалов показал, что многие авторы (К. Друри, О.Д. Каверина, О.Н. Волкова, Л.Н. Нехорошева, А.Д. Шеремет, К. Редченко, Д.В. Славников, В.Г. Лебедев, С.Н. Костюкова, Т.П. Карпова, Ж.М. Чмыхова и др.) уделяют значительное внимание зарубежным методам управления затратами. Исходя из опыта зарубежных методов управления затратами необходимо постоянное совершенствование системы управления предприятием с целью выбора эффективной рыночной стратегии, обеспечивающей конкурентные преимущества на рынке. Одним из важных направлений этой деятельности является совершенствование механизма управления затратами. Применение новых подходов к методам учета, анализа и контроля затрат создаст возможность управлять себестоимостью продукции и решать задачи эффективного управления предприятиями хлебопекарной промышленности.

Цель работы – анализ существующей практики формирования и распределения затрат на отечественных хлебопекарных предприятиях, исследование зарубежных методов формирования затрат и разработка эффективной системы управления затратами в современных условиях хозяйствования.

Основная часть. *Хлебопекарная промышленность* – это одна из ведущих отраслей пищевой промышленности, которая имеет стратегическое значение для Беларуси и обеспечивает население республики продуктами питания первостепенной важности, прежде всего хлебобулочными изделиями, а также производит широкий ассортимент кондитерских изделий.

Производство хлебобулочных и кондитерских изделий на предприятиях хлебопекарной промышленности осуществляется на основании рецептов и технологических инструкций, которые разрабатываются на каждое наименование изделия (продукции). В рецептурах и технологических инструкциях определены состав, технология приготовления, показатели качества продукта, что позволяет сформировать и затраты на производство продукции в части технологического процесса.

Затраты предприятий хлебопекарной промышленности схожи с затратами производственных предприятий других отраслей, но **особенностью** является **содержание некоторых видов затрат**. Например: сырье и материалы, природоохранные мероприятия, затраты по совершенствованию технологических процессов, затраты по реализации.

Затраты по производству хлебобулочных изделий учитываются в разрезе производственных участков хлебопекарного предприятия: хлебного, булочного, сухарного, кондитерского и др. Такая группировка позволяет определять себестоимость каждого вида продукции по месту ее производства.

Затраты предприятий хлебопекарной промышленности классифицируются по каждому наименованию хлебобулочных изделий и прочей продукции, вырабатываемой хлебопекарными предприятиями.

Распределение затрат на предприятиях хлебопекарной промышленности производится так же, как и в большинстве других отраслей промышленности.

Прямые затраты предприятий хлебопекарной промышленности при калькулировании отдельных видов продукции относятся на себестоимость каждого из них прямым путем (сырье, материалы, полуфабрикаты и услуги производственного характера, заработная плата производственных рабочих, топливо и энергия на технологические цели).

Основным элементом затрат при производстве хлебобулочных изделий является стоимость сырья (около 55 – 60 % суммы всех затрат).

Потребность основного и дополнительного сырья для изготовления хлебобулочных изделий в натуральном выражении определяется в соответствии с рецептурами и технологическими инструкциями.

Наибольший удельный вес в объеме сырья составляет основа приготовления хлебобулочной продукции – мука. От качественных характеристик муки (сорт, хлебопекарные качества (содержание клейковины и ее показатели качества), влажность) зависит величина технологических затрат и потерь при производстве продукции.

Так, например, чем ниже влажность перерабатываемой муки, тем выше выход хлеба, и наоборот. Изменение влажности муки на 1 % изменяет выход хлеба на 1,5 – 1,8 %.

Технологической особенностью производства хлебопекарных предприятий является то, что масса готовой продукции увеличивается по сравнению с массой сырья и материалов, израсходованных на ее производство. В калькулировании это понятие носит название «выход продукции» – минимально допустимое количество продукции, изготовленной в соответствии с утвержденной рецептурой из 100 кг муки. В отчетной калькуляции хлебопекарной промышленности указывается фактический выход хлебобулочных изделий. При этом выход продукции зависит от двух основных факторов: вида хлебобулочного изделия и качества муки (сорт, влажность).

Базисной влажностью муки является влажность 14,5 %. В связи с тем, что влажность муки влияет на «выход продукции», производят пересчет фактических выходов хлебобулочной продукции на муку базисной влажности по формуле:

$$B_o = \frac{B_{\phi} \cdot 100}{100 - (W - 14,5)},$$

где B_o – выход продукции, рассчитанный на базисную влажность муки (14,5 %); B_{ϕ} – фактический выход; W – фактическая влажность муки.

Из веса израсходованной муки не исключается вес оприходованных и реализуемых отходов.

На хлебопекарных предприятиях при производстве хлеба и хлебобулочных изделий *калькуляционной единицей* является 1 тонна продукции. Такие расходы, как расход растительного масла (дополнительное сырье) для смазки форм для выпечки, расход упаковочных материалов, расход электроэнергии и топлива на технологические цели, устанавливаются на 1 тонну готовых изделий.

В случае возникновения при производстве хлебобулочных и кондитерских изделий производственного или экспедиционного брака списание затрат основного и дополнительного сырья производится по цене сырья, входящего в состав произведенной продукции, по фактически сложившимся ценам отчетного месяца.

Возврат хлебобулочных изделий из торговых организаций по черствости списывается на себестоимость по стоимости сырья, а разницу между отпускной ценой и стоимостью сырья возмещает торговая организация. Стоимость *возвратных отходов* исключается из статьи затрат на «Основное и дополнительное сырье». При расчете стоимости муки, основного и дополнительного сырья, добавок не учитывается стоимость транспортно-заготовительных расходов, на которые составляется специальный расчет.

Транспортно-заготовительные расходы рассчитываются по каждому из видов основного и дополнительного сырья. Общая сумма транспортно-заготовительных расходов определяется согласно договорам на оказание транспортных услуг автотранспортными организациями и распределяется пропорционально количеству или стоимости израсходованного сырья и материалов на каждый вид продукции.

При составлении калькуляций на хлебобулочные изделия *коммерческие расходы* по видам изделий распределяются пропорционально производственной себестоимости каждого вида продукции.

Распределение косвенных затрат, учтенных на счете 25 «Общепроизводственные расходы», производится между видами продукции пропорционально весу выработанной продукции, пересчитанному по коэффициентам пересчета в условный ассортимент. Распределение расходов, учтенных на счете 26 «Общехозяйственные расходы», производится, как правило, пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих. Выбор базы распределения косвенных затрат влияет на себестоимость единицы продукции, соответственно, на ее цену и прибыль от реализации. Некорректное распределение косвенных рас-

ходов между отдельными видами продукции может привести к завышению или занижению её себестоимости и, соответственно, рентабельности, к принятию необъективных управленческих решений [1, с. 467].

В настоящее время на предприятиях хлебопекарной промышленности наиболее широкое распространение получили два метода формирования затрат: нормативный метод и планирование по технико-экономическим факторам. Как правило, они применяются в тесной взаимосвязи. В случае преимущественного использования нормативного метода при определении себестоимости продукции применяются нормы и нормативы использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, т.е. нормативная база предприятия. Использование современных технологий хлебопечения требует разработки соответствующего пересмотра нормативной базы хлебопекарных предприятий.

Кроме того, необходим анализ существующих методов формирования затрат и способов распределения косвенных затрат с целью выбора наиболее оптимального из них для калькулирования себестоимости продукции хлебопекарных предприятий.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования в настоящее время нет. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: попередельный, попроцессный, простой, позаказный, нормативный, плановый, фактический.

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости выбирается предприятием самостоятельно в зависимости от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, от индивидуальных особенностей предприятия.

Отечественные и зарубежные научные материалы свидетельствуют, что многие авторы, такие как: К. Друри, О.Д. Каверина, О.Н. Волкова, Л.Н. Нехорошева, А.Д. Шеремет, К. Редченко, Д.В. Славников, В.Г. Лебедев, С.Н. Костюкова, Т.П. Карпова, Ж.М. Чмыхова и другие, уделяют значительное внимание зарубежным методам управления затратами.

Методы «стандарт-костинг» и «директ-костинг» возникли и получили свое развитие в странах западной Европы и в США в первой половине XX века. Позже, начиная с 1965 года, в Японии стали использовать метод калькулирования целевой себестоимости – «таргет-костинг».

Управление затрат по методу «стандарт-костинг» базируется на разработке стандартов на главные виды затрат (затраты труда, материалов) на основе прогрессивных норм, учитывающих последние достижения техники и технологий. В соответствии с этими стандартами ведется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с отдельным учетом отклонений от стандартов. Тем самым создаются возможности для активного управления процессом производства и воздействия на затраты с целью снижения в случаях, когда они превышают стандарты.

Метод управления затрат «директ-костинг» предполагает формирование себестоимости только за счет переменных (прямых) затрат.

Недостатком метода «директ-костинг» является то, что он не дает ясного ответа на вопрос о полной себестоимости продукции. Следовательно, используя этот метод невозможно обойтись без полного учета всех затрат производства.

Метод «калькулирования целевой себестоимости “таргет-костинг”» направлен на достижение заданных показателей себестоимости, определяемых через “приемлемую” рыночную цену и затраты. Конечной задачей является достижение необходимого уровня целевой себестоимости, в результате чего для потребителя будет обеспечена приемлемая цена, а для предприятия – приемлемая прибыль» [6, с. 492 – 495].

Метод «таргет-костинг» ориентирует предприятие на рыночные условия, его задачей является определение такого размера себестоимости, который с учетом рыночной цены продукта позволит предприятию получить планируемую прибыль.

Со временем в Японии получил развитие метод «кайзенг-костинг», представляющий собой калькулирование в системе постоянного совершенствования. Цель метода «кайзенг-костинг» – достижение заданного уровня сокращения затрат, которые постоянно корректируются в сторону снижения. При использовании метода «стандарт-костинг» сравниваются отклонения фактических затрат от стандартных (нормативных). При использовании метода «кайзенг-костинг» сопоставляется размер целевого отклонения затрат с фактически достигнутой экономией. Общим для этих методов является контролирование затрат путем сравнения плана (нормы) и факта.

Японские методы формирования себестоимости отличны от западных. Можно согласиться с мнением автора К. Редченко о том, что метод «стандарт-костинг» используется в основном для регулирования затрат и оценки результативности, а «таргет- и кайзенг-костинг» являются инструментами снижения затрат, т.е. выполняют совершенно иную функцию [6, с. 492 – 495].

На наш взгляд, наибольшего внимания заслуживает метод управления затратами «АВ-костинг». Метод появился на Западе в конце XX века. Этот метод предусматривает при калькулировании фактической себестоимости поэтапное распределение косвенных затрат. Предварительно выбираются косвенные затраты, которые можно с большой долей точности отнести к конкретным видам продукции. Оставшаяся часть косвенных затрат распределяется традиционным способом в соответствии с выбранной базой.

Таким образом, мы видим, что некоторые отечественные и зарубежные методы управления затратами схожи в части их нормирования (нормативный метод, попроцессный, системы «стандарт-костинг» и «директ-костинг»). Главным их отличием является порядок списания косвенных затрат (методом распределения их между видами продукции или отнесения на финансовый результат отчетного периода).

В целом же все методы дополняют друг друга, так как каждый из них направлен на управление затратами с целью их оптимизации и сокращения.

По нашему мнению, большую часть зарубежных систем формирования затрат отечественным предприятиям целесообразно использовать при стратегическом управлении затратами, разработке бизнес-планов. Исключение, на наш взгляд, составляет метод «АВ-костинг», который можно использовать как для текущего управления затратами, так и в стратегическом планировании. Данный метод управления затратами предусматривает поэтапное распределение косвенных затрат и наиболее близок к отечественным методам учета затрат и способам распределения косвенных затрат на отечественных предприятиях, где в качестве базы распределения косвенных затрат традиционно используются заработная плата рабочих основного производства, объем производства видов продукции, количество (стоимость) основного сырья и материалов, совокупные прямые затраты и др.

Рассмотрим упрощенный **условный пример** распределения косвенных затрат с использованием метода «АВ-костинг». В таблице 1 представлен расчет себестоимости и прибыльности двух изделий, базой распределения косвенных расходов была принята сумма расходов на оплату труда производственных рабочих.

Таблица 1

Расчет себестоимости и прибыльности продукции при распределении косвенных затрат в соответствии с расходами на оплату труда производственных рабочих

Показатель	Изделие А (батон «Молочный новый»)	Изделие Б (хлеб «Спадар»)
Объем реализации, т	170	300
Производственные затраты на единицу, руб.	1 790 894	1 106 545
Общехозяйственные и общепроизводственные расходы на единицу, руб.	129 404	175 180
Другие расходы, включаемые в себестоимость, руб.	283 362	189 133
Полная себестоимость единицы продукции, руб.	2 203 660	1 470 858
Прибыль на единицу, руб.	330 340	220 253
Прибыль на объем реализации, руб.	56 157 800	66 075 900

Данный расчет показывает, что продукция А (батон «Молочный новый») прибыльнее, чем продукция Б (хлеб «Спадар»). За единицу измерения принята 1 тонна готовой продукции.

Используя метод «АВ-костинг», предусматривающий поэтапное (1) и (2) распределение косвенных затрат, составим новый расчет по изделиям (табл. 2).

Таблица 2

Расчет себестоимости и прибыльности продукции по методу «АВ-костинг»

Показатель	Изделие А	Изделие Б
Объем реализации, т	170	300
Производственные затраты на единицу, руб.	1 790 894	1 106 545
Общехозяйственные и общепроизводственные расходы на единицу (1), руб.	108 544	146 994
Общехозяйственные и общепроизводственные расходы на единицу (2), руб.	70 600	—
Другие расходы, включаемые в себестоимость, руб.	283 362	189 133
Себестоимость единицы продукции, руб.	2 253 400	1 442 672
Прибыль на единицу, руб.	338 010	216 401
Прибыль на объем реализации, руб.	57 461 700	64 920 300

В общей сумме косвенных затрат 74 552 680 руб. можно выделить расходы, которые можно отнести напрямую на продукцию А (батон «Молочный новый»), их сумма составляет 12 002 000 руб., на 1 тонну продукции приходится (2) 70 600 руб. (12 002 000 : 170). Остальная сумма косвенных расходов (1) 62 550 680 руб. (74 552 680 – 12 002 000) будет распределена согласно принятой на хлебопекарных предприятиях базе «расходам на оплату труда производственных рабочих».

В расчете примем максимально допустимый уровень рентабельности для хлебобулочных изделий (15 %).

Расчеты показывают, что себестоимость 1 тонны продукции А (батон «Молочный новый») увеличилась на 49 740 руб. и данная продукция остается более прибыльной, чем продукция Б (хлеб «Спадар»).

Себестоимость 1 тонны продукции *Б* (хлеб «Спадар») уменьшилась на 28 186 руб. Соответственно, отпускная цена продукции *А* (батон «Молочный новый») станет выше, отпускная цена продукции *Б* (хлеб «Спадар») уменьшится. Учитывая, что хлеб является продуктом массовым, результат достигнут положительный.

При распределении затрат по методу «АВ-костинг» при фиксированном объеме реализации прибыль предприятия увеличивается на 148 300 руб.

При распределении косвенных затрат, на наш взгляд, возможно использование способа, при котором для распределения общепроизводственных расходов для каждого производственного подразделения определяется своя база распределения, а общехозяйственные расходы распределяются по базе, выбранной для всего предприятия в целом. При таком способе можно наиболее верно распределять косвенные затраты между видами продукции с учетом условий и целей предприятия.

Заключение. Предприятиям хлебопекарной промышленности республики необходимо управлять своими затратами таким образом, чтобы в условиях постоянного роста цен на материалы и энергоресурсы, обеспечивать достаточно «низкую» цену на свою социально значимую продукцию и при этом получать прибыль от своей деятельности. Для этого необходима разработка эффективной системы управления формированием затрат как на стадии стратегического, так и текущего планирования, в том числе выбор наиболее оптимального метода распределения косвенных затрат при калькулировании себестоимости продукции хлебопекарных предприятий.

Проведенные исследования показали, что использование на предприятиях хлебопекарной промышленности зарубежных методов управления косвенными затратами, в частности «АВ-костинг», может позволить выявить более прибыльную продукцию, чем традиционно применяемое в отрасли распределение с использованием выбранной базы, а следовательно, позволит правильно выбрать эффективную рыночную стратегию, обеспечивающую конкурентные преимущества на рынке, и обеспечить устойчивое финансово-экономическое состояние предприятия в целом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Волкова, О.Н. Управленческий учет / О.Н. Волкова. – М.: Проспект, 2007. – 467 с.
2. Друри, К. Управленческий и производственный учёт / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1401 с.
3. Карпова, Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 350 с.
4. Костюкова, С.Н. Управление затратами / С.Н. Костюкова. – Новополюцк: ПГУ, 2010. – 178 с.
5. Каверина, О.Д. Управленческий учет / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 350 с.
6. Любан, В.В. Управление затратами промышленных предприятий в условиях антикризисного развития Беларуси / В.В. Любан // Учение В.И. Вернадского о ноосфере и антикризисное социально-экономическое развитие Беларуси. – Минск: Право и экономика, 2010. – С. 492 – 495.
7. Редченко, К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг / К. Редченко // [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/finance/fin033.html>.
8. Редченко, К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг / К. Редченко [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/finance/fin036.html>.
9. Таргет-костинг, кайзен-костинг [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://w-econom.ru/start1>.
10. Управленческий учёт / А.Д. Шеремет [и др.]. – М.: Инфра-М, 2009. – 427 с.

Поступила 10.02.2012

PRODUCTION PRICE REGULATION IN THE BAKERY INDUSTRY

I. BARANCEVICH

The article “Production price regulation in the bakery industry” covers theoretical and practical aspects of costs management for the baking industry, exposes costs mechanism, and examines various methods of costs allocation. The author expresses her opinion that current methodological approaches to the planning and the calculation of the costs in the baking industry need an adjustment to the changing production conditions and the market economy requirements. The application of new methods of accounting, analysis and costs management will lead to the possibility of production price regulation and will meet the challenges of increasing production, expanding markets and improving products competitiveness in an effective bakery.